



**Галушка Н. Й.,
Стецюк Н. Є.**

ДОСЛІДЖЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ПРИРОДИ ТА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОГО БРАКУ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО КОМПЛЕКСУ

Розглянуто питання ідентифікації винуватців неякісно виготовленої продукції на різних стадіях експлуатації та транспортування виробів. Наводиться приклад акту про брак для підприємств лісового комплексу. Надано рекомендації щодо розробки шкали, що узагальнює технологічні особливості лісопереробки та відображає зарплату залежно від причин виникнення браку не з вини працівника.

Ключові слова: виробничий брак, трудові витрати, втрати від браку, облік браку, оперативний контроль, технологічний процес, оплата праці.

1. Вступ

В умовах сучасної ринкової економіки удосконалення організації обліку затрат на забезпечення та підвищення якості продукції та робіт потрібно розглядати як одну із важливих проблем удосконалення господарського механізму по управлінню якістю продукції. При вивченні даного питання необхідно використовувати досвід зарубіжних країн із встановлення персональної матеріальної відповідальності за недоброякісне виготовлення продукції та відхилення від встановленого технологічного процесу.

Як свідчить практика іноземних підприємств підвищення якості продукції та уникнення браку можна досягти при умові налагодженого первинного обліку затрат праці кожного конкретного працівника, залученого до виготовлення конкретного виду продукції, та встановленні особистої матеріальної відповідальності.

Оскільки, в основі підвищення ефективності суспільного виробництва в умовах економічного реформування і самофінансування знаходиться людський фактор — матеріальної та моральної зацікавленості працівників в кінцевих результатах праці, повинен ідентифікуватись (на основі облікових даних) винуватець неякісно виготовленої продукції на різних стадіях експлуатації та транспортування виробів. Для підвищення ефективності виробництва на кожному робочому місці робітник повинен чітко усвідомлювати конкретне завдання не лише на поточний період, але й на перспективу.

Тому, в ринкових умовах господарювання проблема забезпечення високої якості продукції стала основною не лише на мікро-, а й на макроекономічному рівні. А оперативне виявлення та достовірна оцінка браку сприяє ефективному управлінню якістю продукції та витратами діяльності підприємства. Адже, якість продукції є основним параметром конкурентоспроможності та створює засади економічної безпеки сукупності інститутів різних рівнів.

2. Об'єкт дослідження та його технологічний аудит

У становленні економічно-розвиненого механізму особливого значення набуває вдосконалення обліку та

контролю за використанням виробничих ресурсів та розподілом продукту праці. Для цього необхідна розробка науково-обґрунтованих нормативів потреб та витрат на виробництво одиниці продукції всіх видів матеріальних ресурсів.

Для лісового господарства з тривалим циклом лісовирощування кращою формою може бути безповоротне державне фінансування. Проте, при багатоцільовому вирощуванні товарної деревини з періодом більше 100 років самофінансування неможливо розглядати як єдину форму ведення виробництва. В зв'язку з цим об'єктом дослідження обрано господарські операції, пов'язані з надходженням та використанням виробничих запасів деревообробних підприємств України, зокрема: ТОВ «Хансаком-Вест», МПП «Фактор», ТОВ «Ліском-Шпон».

3. Мета та задачі дослідження

Метою дослідження є виявлення проблем обліку виробничого браку на підприємствах лісового комплексу та пошук шляхів їх вирішення.

Для досягнення поставленої мети дослідження визначено такі наукові завдання:

1. Ідентифікувати винуватців неякісно виготовленої продукції на різних стадіях експлуатації та транспортування виробів.
2. Розробити типову форму акту про брак для підприємств лісового комплексу та шкалу технологічних особливостей виробництва у зв'язку із диференціацією заробітної плати.

4. Аналіз літературних даних

Основи удосконалення ринкового механізму в даній сфері ґрунтовно досліджено вченими-економістами [1–10]. Належні пропозиції надані авторами [1, 7] щодо бухгалтерського обліку браку у виробництві, запровадження норм і нормативів якості, розширення статті витрат, пов'язаних з втратами від браку. В працях [2, 9] розглядаються питання контролю втрат від браку у виробництві та забезпечення підвищення якості продукції на основі зниження рівня браку у виробництві шляхом

ефективного його внутрішнього контролю. Автор [3] пропонує проводити комплексний аналіз якості виготовленої продукції із застосуванням операційного та бухгалтерського обліку, а також обліковувати брак залежно від його видів, що є актуальним до сьогодні, адже чинним планом рахунків не передбачено відображення браку за його видами. Незважаючи на значний науковий доробок, недостатньо вивченими залишаються проблеми мінової вартості та формування собівартості закінченого циклу робіт із виробництва лісових ресурсів, ринкові відносини в межах функціонування лісового комплексу.

5. Матеріали та методи дослідження

У процесі дослідження були застосовані загальнонаукові та специфічні методи, зокрема: методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу використані при встановленні причинно-наслідкових зв'язків між господарськими фактами, явищами і процесами. Методи системного та комплексного аналізу використані при узагальненні інформації щодо економічної сутності виробничих запасів та технологічних особливостей підприємств лісового комплексу.

6. Результати дослідження

В сучасних умовах набуває актуальності проблема удосконалення обліку витрат на виробництво продукції лісового комплексу на основі стандартизації, уніфікації документації, розробки найбільш раціональних форм і методів його ведення. Це в свою чергу вимагає поглиблення та удосконалення обліку випуску продукції в процесі промислової діяльності та виконанні робіт щодо відтворення лісових ресурсів на рівні окремого робочого місця, бригади, цеху, ділянки тощо. Для забезпечення стабільної роботи лісових підприємств зростає необхідність організації обліку місячних виробничих програм лісництв, цехів та інших підрозділів. Отож, необхідно вести облік здачі виготовленої продукції, виконаних об'ємів робіт за кожен день наростаючим підсумком з початку місяця, узагальнюючи у вигляді результатів виконання виробничої програми.

Оцінка роботи учасників господарської діяльності по кінцевих результатах розширює сферу використання натуральних показників випуску продукції, виконання робіт із виробництва лісових ресурсів в цілому по підприємству, що диференціюються в обліку із врахуванням споживчих властивостей виробів і цільового призначення виконаних робіт [9]. Враховуючи досвід зарубіжних країн є необхідність фіксації в обліку окремого конкретного виконавця із вирощування лісу та виробництва продукції для відшкодування збитків споживача від недотримання технологічної дисципліни, випуску недоброякісної продукції, а найчастіше наявності браку.

Без сумніву, брак на підприємстві обумовлює економічні втрати. Однак, їх можна певною мірою погасити, наприклад, шляхом зниження розміру зарплати винних у виникненні браку працівників, а також, частково працівників, від яких надійшов брак не з їхньої вини.

Отож, браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли (тобто, запаси) та роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення [4].

Перед тим, як розглядати порядок оплати праці працівників у разі виготовлення продукції, що виявилася внутрішнім браком, відзначимо деякі важливі аспекти.

По-перше, з метою систематизації облікових відомостей про брак на підприємствах лісового комплексу доцільно встановити перелік причин браку і відповідальних робітників, розробити класифікатори виробів з переліком операцій, за яким передбачаються технологічні втрати та плановий брак. Потім, наведені в таких класифікаторах шифри втрат (витрат) вказуються в первинних документах, у т. ч. у них фіксується факт виявлення браку.

Дальше, на виявлений на виробництві брак завідувачем виробничого цеху (відповідальним працівником) складається акт про брак. Однак, стандартної форми документа, в якому відображається факт виявлення виправного та невиправного браку не встановлено. Тому пропонуємо підприємствам лісового комплексу розробляти його самостійно та затверджувати наказом керівника. Іноді для виявлення причини браку та встановлення його конкретних винуватців потрібно провести службові розслідування. В документі повинні фіксуватись місце виявлення браку, характеристика дефектів, причини їх виникнення, кількість забракованих виробів та їх найменування, винні у виникненні браку особи (за їх наявності) тощо (рис. 1).

Фактично працівник має право отримувати заробітну плату згідно актів законодавства та укладеного трудового договору. Однак є певні винятки. По-перше, розмір зарплати може бути нижчим за встановлений трудовим договором і мінімальний її розмір, зокрема, в разі виготовлення продукції, що виявилася браком, і з інших, передбачених чинним законодавством причин, які мали місце з вини працівника. Однак, це правило діє лише випадках, зазначених у ст. 112 КЗпП. За цією статтею нарахування зарплати здійснюється в залежності від відсутності чи наявності та ступеня вини робітника у виготовленні бракованої продукції [5].

Відповідно до ст. 11 КЗпП заробітна плата за виготовлення продукції, що виявилася браком не з вини працівника, здійснюється за зниженими розцінками. Проте, сукупний розмір місячної заробітної плати зайнятого робітника в цих випадках не може бути нижчим 2/3 тарифної ставки встановленого йому окладу [5].

Варто зауважити, що в зазначеному випадку не враховується провина постачальника неякісних матеріалів чи інших працівників підприємства, наявність форс-мажорних обставин, вид внутрішнього браку (виправний чи невиправний) тощо. При постійному застосуванні описаного підходу до нарахування заробітної плати може спостерігатись зниження продуктивності праці. Так, апаратник сушильної камери лісопереробного підприємства, котрому відомо про неточну роботу застарілого обладнання, не працюватиме сумлінно знаючи, що в будь-якому випадку частина виготовленої продукції буде бракованою та оплачуватиметься за заниженими розцінками. Отож, навіть якщо працівник невинний і ретельно виконував свою роботу, заробітна плата його буде нижчою домовленої.

Законодавча база України не враховує можливість виникнення технічного браку, що є нормою під час виготовлення продукції підприємств лісового комплексу та інших, встановленою технологічною документацією. Даний виробничий брак є неминучим (зумовлений технологічним процесом виробництва) і не залежить від вини працівника [1].

Акт про брак							
Номер і дата			Підприємство (цех, ділянка)		Система оплати праці		
№ ____ від ____ р.			Ділянка механічної обробки		Відрядна		
№ з/п	ПІБ працівника	Посада	Відрядна розцінка (за 1 деталь)	Браковані деталі (шт.)	Причина браку	Вид браку	Винуватець
1.	Новак В. М.	Верстатник	—	12	Недбалість працівника (використані не ті заготовки)	Виправний (частковий)	Новак В. М.
			—	25	Невідповідність якості деревини встановленим стандартам	Остаточний (повний)	Постачальник
2.	Ясний К. М.	Апаратник сушильної камери	—	20	Помилка в керуванні процесом сушки (збої в роботі обладнання)	Виправний (частковий)	Ясний К. М.
			—	15	Збільшення допусків кривизни деревини (неправильна установка прокладок)	Виправний (частковий)	Ясний К. М.
3.	Білик А. С.	Шліфувальник	—	10	Недотримання технологічного процесу (замір зроблено невірно)	Остаточний (повний)	Білик А. С.
Усього забраковано, в т. ч.:				82	—	—	—
виправний				47	—	—	—
остаточний				35	—	—	—

Начальник цеху	_____	Торопець О. В.
Контролер ділянки	_____	Гонта С. Є.
Верстатник	_____	Новак В. М.
Апаратник сушильної камери	_____	Ясний К. М.
Шліфувальник	_____	Білик А. С.

Рис. 1. Приклад акту про брак для підприємств лісового комплексу

Таким чином, для зниження обсягів браку та підвищення продуктивності праці керівникам необхідно правильно побудувати систему її оплати на підприємствах лісового комплексу. Пропонуємо розробити шкалу технологічних особливостей виробництва у зв'язку із диференціацією заробітної плати.

Законодавством України встановлена виключно нижня межа розміру зниженої зарплати (2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу)) в разі виготовлення браку не з вини працівника. Проте, рішення про зниження заробітної плати приймає роботодавець.

Таким чином, розмір оплати праці при виникненні технічно неминучого браку точно не передбачено. Якщо керуватись ст. 112 КЗпП, то нараховувати заробітну плату робітнику, при настанні технічно неминучого браку, потрібно за зниженими розцінками [5]. Однак, варто зауважити, що технологічно неминучі втрати (в межах норм природного убутку тощо) можна і не розглядати

як брак, а отже, не застосовувати до них ст. 112 КЗпП. При цьому слід керуватись, також, нормативно-правовими актами, що визначають технологічно неминучі втрати як брак. Так, якщо взяти до уваги визначення наведено в Інструкції № 291, то можна зробити висновок, що браком не є продукція, яка виготовлена за особливими технологічними вимогами, якщо вона не відповідає цим вимогам, але відповідає за якістю встановленим стандартам або технічним умовам на аналогічну продукцію.

У випадку, якщо брак з вини працівника є частковим, а продукцію після усунення недоліків можна використати за прямим призначенням, то згідно із ст. 112 КЗпП він оплачується залежно від ступеня придатності виробів за зниженими розцінками. Однак, конкретного розміру розцінок КЗпП не встановлює. У роботі зроблено висновок що зарплата за виготовлення бракованої продукції повинна бути зменшена пропорційно втратам придатності такого виробу (наприклад, якщо придатність виробу лише 60 %, то відповідно оплата праці повинна бути знижена на 40 %).

Проте, якщо брак продукції є повним, а виправити його технічно не можливо або просто економічно вигідно, то заробітна плата в такому випадку не виплачується.

Також, варто відмітити, що відповідальність працівників, при виготовленні бракованих виробів, не обмежується зменшенням заробітної плати. В згаданому випадку підприємство оплачує роботу працівників, зайнятих виправлен-

ням браку, придбання сировини та матеріалів, витрати на виготовлення додаткової продукції тощо. Проте, на робітників не може бути покладена відповідальність за шкоду, заподіяну в умовах нормального виробничо-господарського ризику, а також за неoderжані підприємством прибутки [6].

Для організації обліку технологічних втрат і втрат від технічно неминучого браку підприємство розробляє класифікатори виготовлених виробів з переліком операцій, за якими передбачено технологічні втрати й плановий брак. Зазначені в класифікаторах шифри технологічних втрат і втрат через неминучий брак проставляються в первинних документах (маршрутних картах, актах про брак, супровідних листах тощо) [3].

Отож, керівникам підприємств лісової галузі необхідно розробити шкалу, що узагальнює технологічні особливості лісопереробки та відображає зарплату залежно від причин виникнення браку не з вини працівника.

Дана шкала повинна бути доведена до працівників та відображатись у трудовому договорі при прийнятті на роботу.

Відповідно до Інструкції № 291 для обліку й узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві». За дебетом рахунку 24 відображаються:

- витрати через виявлений зовнішній і внутрішній брак (вартість невилученого (остаточного) браку та витрати на виправлення браку);
- витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму;
- витрати на утримання гарантійних майстерень.

За кредитом рахунку 24 відображаються суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, і сума, що списується на витрати на виробництво, як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції:

- вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною;
- вартість утримання з винуватців браку;
- суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів і напівфабрикатів, які спричинили брак продукції. Аналітичний облік за рахунком 24 ведеться за видами виробництва [7].

Відповідно до п. 11 та 14 П(С)БО16 до виробничої собівартості в складі інших прямих витрат включаються втрати від браку у вигляді вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку [8].

Втрати від браку, що не відшкодовуються та перевищують технологічні норми, належать до інших операційних витрат. А суми відшкодувань, які нараховуються до утримання з винуватців браку (працівників підприємства, постачальників недоброякісних матеріалів і напівфабрикатів) зменшують величину собівартості браку.

Не слід забувати, що згідно з пп. 2.13 Метрекомендацій № 2 первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання. Невиправний брак за вимогами Інструкції № 291 обліковується на субрахунку 209 «Інші матеріали» рахунку 20 «Виробничі запаси».

Підкреслимо, що згідно з вимогами Інструкції № 291:

- на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» ведеться облік розрахунків за претензіями, пред'явленими постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм і визнаними штрафами, пенєю, неустойками;
- на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік нестач коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, виявлених у процесі заготівлі, переробки, збереження та реалізації [4].

В умовах регульованої ринкової економіки необхідно деталізувати табельний облік робочого часу, підвищити його точність за рахунок фіксації фактичної величини відпрацьованого часу в годинах та хвилинах, тривалість усіх регламентованих та нерегламентованих простоїв та інших втрат робочого часу [2]. Чітко налагоджений

первинний облік всіх прямих матеріальних затрат та затрат машинного часу на виконання робіт по виробництву продукції та вирощуванню деревини підвищать точність калькулювання собівартості окремих видів продукції та робіт.

Розвиток виробничого обліку та впровадження ринкових відносин повинне впроваджуватись за рахунок деталізації за місцями формування затрат та центрах відповідальності за результати виробничої діяльності — в ланках підприємств лісового комплексу, бригадах для вирубки, лісозаготовчих ділянках, лісництвах, розплідниках; за видами виробництв — в промисловій діяльності (лісозаготівлі, вивіз деревини та іншої лісопродукції, деревообробка та переробка деревини та відходів лісопилення, виробництво товарів широкого вжитку тощо) і в обслуговуючих виробництвах, відтворення лісових ресурсів.

Також, на практиці максимально повний облік всіх затрат в розрізі місць та центрів їх формування забезпечить всесторонній контроль економічності роботи всіх основних та допоміжних виробничих підрозділів підприємств лісового комплексу, їх промислової діяльності та робіт із відтворення лісових ресурсів. Адже об'єктивне призначення обліку — забезпечити документально обґрунтованою інформацією потреби управління виробничими процесами підприємства, контролювати використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, сприяти підвищенню ефективності промислової діяльності, обслуговуючих виробництв, якості робіт по відтворенню лісових ресурсів.

7. SWOT-аналіз результатів дослідження

Сильною стороною у проведеному дослідженні є те, що внаслідок вивчення теоретичних і практичних аспектів організації обліку виробничого браку розроблено типову форму акту про брак для підприємств лісового комплексу, що дає можливість ідентифікувати винуватців неякісно виготовленої продукції на різних стадіях експлуатації та транспортування виробів. Акт про брак підприємства лісового комплексу розробляють самостійно та затверджують наказом керівника.

Слабою стороною є те, що законодавча база України не враховує можливість виникнення технічного браку, що є нормою під час виготовлення продукції підприємств лісового комплексу. Даний виробничий брак є неминучим і не залежить від вини працівника. Крім того, для зниження обсягів браку та підвищення продуктивності праці керівники повинні розробляти шкалу технологічних особливостей виробництва у зв'язку із диференціацією заробітної плати, проте далеко не всі це роблять.

Можливостями для подальших досліджень є переймання досвіду зарубіжних країн щодо вдосконалення обліку виробничих витрат та встановлення критичних точок контролю, що забезпечуватиме виробничий процес відповідною ідентифікацією, оцінкою і контролем чинників особливої уваги та їх дотриманням у визначених критичних межах.

Загрозами для результатів проведених досліджень є соціально-економічна нестабільність країни та поглиблення світової фінансової кризи, від яких залежить зменшення або збільшення показників фінансово-господарської діяльності підприємств лісового комплексу.

8. Висновки

Виявлення проблем теорії та практики обліку виробничого браку на підприємствах лісового комплексу дало змогу сформулювати окремі висновки, які зводяться до наступного:

1. Формування ринкової інфраструктури української економіки передбачає зміну орієнтації виробництва та каналів реалізації продукції, насамперед, щодо забезпечення її якості й безпеки. В умовах насиченого ринку та підвищеної конкурентної боротьби підвищення якості продукції та зменшення виробничого браку повинно стати одним з найголовніших завдань системи управління підприємством.

2. З урахуванням особливостей підприємств лісового комплексу розроблено типову форму акту про брак, що дає можливість ідентифікувати винуватців неякісної виготовленої продукції на різних стадіях експлуатації та транспортування виробів. Адже, зменшення виробничого браку викликає збільшення придатної частки готової продукції, зменшення її собівартості та матеріаломісткості, і як наслідок — збільшення прибутку (за рахунок зниження втрат від рекламаций і суми штрафів за поставку неякісної продукції), валового доходу, збільшення рентабельності.

Таким чином, в умовах загострення проблем охорони природи та погіршення екологічної ситуації в Україні питання удосконалення механізму лісгосподарського виробництва стає все більш актуальним.

Література

- Білова, Н. Обліковуємо брак у виробництві [Текст] / Н. Білова, Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. — 2012. — № 99. — С. 28–39.
- Добрянська, М. В. Аналіз запасів виробничих підприємств і вироблення пропозиції щодо їх ефективного використання у ринкових умовах [Текст] / М. В. Добрянська // Науковий вісник НЛТУ України. — 2012. — № 22.07. — С. 175–180.
- Єрмоленко, Г. С. Організація обліку виробничих запасів, недоліки обліку та шляхи його удосконалення [Текст] / Г. С. Єрмоленко, Б. О. Шумляев // Сборник научных трудов Днепропетровского национального университета железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна «Проблемы экономики транспорта». — 2012. — № 3. — С. 29–33.
- Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
- Кодекс законів про працю України [Електронний ресурс]. — Редакція від 05.10.2016. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
- Лист Міністерства праці та соціальної політики України від 15.05.2002 р. № 06/2-4/132 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: \www/URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN4269.html
- Олійник, Т. О. Проблеми організації обліку виробничих запасів на складах підприємства [Текст] / Т. О. Олійник, Н. В. Резніченко // Сталый розвиток економіки. — 2011. — № 3. — С. 204–207.
- Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
- Stetsyuk, N. Y. Ways of development accounting and control productive resources use on forestry enterprises [Text] / N. Y. Stetsyuk // Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodnicz — Humanistycznego w Siedlcach. — 2014. — № 100. — P. 142–151.
- Wang, G. Treading Different Pathes. Informatization in Asian Nations [Text] / G. Wang. — Norwood, NJ.: Albex, 1994. — 268 p.

ИССЛЕДОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПРИРОДЫ И УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННОГО БРАКА НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЙ ЛЕСНОГО КОМПЛЕКСА

Рассмотрены вопросы идентификации виновников некачественно изготовленной продукции на различных стадиях эксплуатации и транспортировки изделий. Приводится пример акта о браке для предприятий лесного комплекса. Даны рекомендации по разработке шкалы, что обобщает технологические особенности лесопереработки и отражает зарплату в зависимости от причин возникновения брака не по вине работника.

Ключевые слова: производственный брак, трудовые затраты, потери от брака, учет брака, оперативный контроль, технологический процесс, оплата труда.

*Галушка Наталія Йосипівна, кандидат економічних наук, менеджер (управляющий) зі збуту, ФОП Чубак С. В., Чистилів, Тернопільський р-н, Україна, e-mail: halushechka@gmail.com.
Стецюк Надія Євгенівна, кандидат економічних наук, бухгалтер, КУТОР «Тернопільський обласний клінічний шкірно-венерологічний диспансер», Україна.*

*Галушка Наталья Иосифовна, кандидат экономических наук, менеджер (управляющий) по сбыту, ФЛП Чубак С. В., Чистилев, Тернопольский р-н, Украина.
Стецюк Надежда Евгеньевна, кандидат экономических наук, бухгалтер, КУТОС «Тернопольский областной клинический кожно-венерологический диспансер», Украина.*

*Halushka Nataliia, Private Entrepreneur Chubak Stepan, Chy-styliy, Ternopil Region, Ukraine, e-mail: halushechka@gmail.com.
Stetsyuk Nadia, Ternopil Regional Clinical Skin and Venereal Diseases Dispensary, Ukraine*